



**MINISTERIO DE HACIENDA
REGISTRO AUXILIAR D.G. TRIBUTOS
SALIDA**

Nº de registro: 004999-24

Nº Consulta/Informe: V2276-24

Fecha: 28/10/2024

Destinatario: CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS OFICIALES DE DIETISTAS

VICEPRESIDENCIA
PRIMERA DEL GOBIERNOMINISTERIO
DE HACIENDASECRETARÍA DE ESTADO DE
HACIENDADIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
(Código DIR3: E00127005)

CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS (Código SIA: 991962)

TIPO DE DOCUMENTO: **RESOLUCIÓN**

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

Ref. DG Tributos:	Nº Reg. Entrada Origen:	Nº Reg. Entrada:
202404662	REGAGE24e00045200623	REGAGE24e00045368716

Subdirección:
S.G. DE IMP. SOBRE EL CONSUMO (EA0022482)

INTERESADO

NIF:	Q4601616H	Email:	presidencia@consejodietistasnutricionistas.com
------	-----------	--------	------------------------------------------------

Nombre y apellidos / razón social:
CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS OFICIALES DE DIETISTAS

Dirección:
CALLE COLÓN 10-13; 6º

REPRESENTANTE

NIF:		Email:	
------	--	--------	--

Nombre y apellidos / razón social:

Dirección:

CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Exenciones

NORMATIVA APLICABLE

Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-uno-3º
LGT 105, 106

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

El consultante es un colegio oficial que plantea el supuesto de un profesional, perteneciente al colegio, titulado en nutrición humana y dietética que ejerce por cuenta propia en un centro sanitario autorizado por la autoridad competente de su Comunidad Autónoma.

Entre las prestaciones de servicios que realiza se encuentran las siguientes:

- Diagnóstico: evaluación del estado nutricional y hábitos alimentarios del paciente mediante determinadas pruebas y diagnóstico nutricional.
- Tratamiento: tratamiento dietético-nutricional de los problemas de salud diagnosticados, monitorización de los efectos en la salud del paciente y sus indicadores analíticos del plan alimentario-nutricional.
- Prevención: prevención de conductas alimentarias de riesgo, factores de riesgo asociados a enfermedades prevalentes y abordaje dietético de alergias e intolerancias alimentarias a través del desarrollo y supervisión de planes de alimentación. Educación alimentaria-nutricional grupal y formación y alfabetización en alimentación, nutrición y dietética y actividades de promoción de la salud a entidades y colectivos.

Como medios de prueba para la aplicación de la exención, el profesional está dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en un epígrafe de profesional sanitario, ejerce en un centro sanitario autorizado, está colegiado y detalla en sus facturas las prestaciones específicas realizadas.

CUESTIÓN PLANTEADA:

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se cuestiona en relación con la exención del artículo 20.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido si los medios de prueba aportados por el profesional son suficientes para la aplicación de dicha exención.

CONTESTACIÓN:

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

2.- La normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido ha previsto una serie de exenciones por razones fundamentalmente de interés general que, en relación con las operaciones interiores, se recogen en el artículo 20, apartado uno, de la Ley 37/1992 y que traen causa, en tanto que Impuesto armonizado a nivel comunitario, de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyos artículos 132, 135 y 136 enumeran taxativamente una serie de operaciones que los Estados miembros deben eximir de tributación.

Dentro de las actividades de interés general que la normativa comunitaria y, por ende, la Ley 37/1992 eximen de tributación se encuentra la asistencia sanitaria. Así, el artículo 132, apartado



uno, letra c) de la Directiva 2006/112/CE obliga a los Estados miembros a declarar exenta "la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate."

La transposición del precepto anterior al derecho interno español se ha llevado a cabo a través del artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992 que declara que estará exenta del Impuesto "la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopedas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas."

Estos artículos han sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de fecha 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kügler, y de 27 de abril de 2006, asuntos acumulados C-443/04 y C-444/04, Solleveld y Eijnsbergen, y por esta Dirección General, respectivamente.

En concreto, el Tribunal, en la sentencia de fecha 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kügler, señala, en su apartado 27, que "para que la asistencia médica esté exenta (...) basta que se cumplan dos requisitos, a saber, que se trate de asistencia médica y que ésta sea prestada por personas que posean la capacitación profesional exigida."

Por consiguiente, la aplicación de la exención de los servicios sanitarios prestados por profesionales médicos exige la concurrencia simultánea de dos condiciones:

- a) Que los servicios prestados sean de asistencia médica.
- b) Que dichos servicios sean prestados por personas que posean la capacitación profesional exigida.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal, esta Dirección General, en relación con la interpretación que debe darse al artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992, ha señalado en reiteradas contestaciones (por todas, contestación vinculante de 12 de febrero de 2010, número V0260-10) lo siguiente:

"A tales efectos se considerarán servicios de:

- a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.*
- b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.*
- c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades."*

Dicho precepto condiciona pues la aplicación de la exención a la concurrencia de los dos siguientes requisitos:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios de asistencia a personas físicas que consistan en prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades en los términos indicados.

- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deben tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios deben ser prestados por un profesional médico o sanitario. A tales efectos, la Ley define expresamente quienes tienen la condición de profesionales médicos o sanitarios: *"los considerados como tales en el ordenamiento jurídico"* y, además, otros profesionales citados expresamente.

De acuerdo con lo expuesto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque los citados profesionales que presten dichos servicios actúen por medio de una sociedad o entidad que, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

A tal efecto, los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias (Boletín Oficial del Estado del 22 de noviembre), determina quienes ostentan la condición de profesionales del área sanitaria.

En todo caso, debe recordarse la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la que se precisa que es la finalidad con la que se presta un servicio sanitario la que determina la aplicación o no de la correspondiente exención, a partir de la cual se llega a la siguiente conclusión:

"(.) la Directiva no exime a la totalidad de los servicios que pueden prestarse en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos o sanitarios prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención."

3.- A estos efectos, el artículo 2 de la Ley 44/2003, determina, en sus apartados uno y dos, que son profesiones sanitarias, tituladas y reguladas, aquellas cuya formación pre graduada o especializada se dirige específica y fundamentalmente a dotar a los interesados de los conocimientos, habilidades y actitudes propias de la atención de salud, y que están organizadas en colegios profesionales oficialmente reconocidos por los poderes públicos, de acuerdo con lo previsto en la normativa específicamente aplicable.

Igualmente, las profesiones sanitarias se estructuran en los siguientes grupos:

- De nivel Licenciado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Licenciado en Medicina, en Farmacia, en Odontología y en Veterinaria y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para Licenciados a que se refiere el título II de esta Ley.

- De nivel Diplomado: las profesiones para cuyo ejercicio habilitan los títulos de Diplomado en Enfermería, en Fisioterapia, en Terapia Ocupacional, en Podología, en Óptica y Optometría, en Logopedia y en Nutrición Humana y Dietética y los títulos oficiales de especialista en Ciencias de la Salud para tales Diplomados a que se refiere el título II de esta Ley.

Asimismo, la Ley 44/2003 se refiere en el artículo a los profesionales sanitarios de formación profesional quienes ostenten los títulos de formación profesional de la familia profesional sanidad, o los títulos o certificados equivalentes a los mismos. Se incluyen entre los profesionales del área sanitaria de formación profesional de grado superior a los Técnicos Superiores en Dietética, y de grado medio a quienes ostenten los títulos de Técnico en Cuidados Auxiliares de Enfermería.

Por su parte, el artículo 7 de dicho texto legal, en relación con los Diplomados sanitarios.

“Artículo 7. Diplomados sanitarios.

1. Corresponde, en general, a los Diplomados sanitarios, dentro del ámbito de actuación para que les faculta su correspondiente título, la prestación personal de los cuidados o los servicios propios de su competencia profesional en las distintas fases del proceso de atención de salud, sin menoscabo de la competencia, responsabilidad y autonomía propias de los distintos profesionales que intervienen en tal proceso.

2. Sin perjuicio de las funciones que, de acuerdo con su titulación y competencia específica corresponda desarrollar a cada profesional sanitario, ni de las que puedan desarrollar otros profesionales, son funciones de cada una de las profesiones sanitarias de nivel Diplomado las siguientes:

(...)

g. Dietistas-nutricionistas: los Diplomados universitarios en Nutrición Humana y Dietética desarrollan actividades orientadas a la alimentación de la persona o de grupos de personas, adecuadas a las necesidades fisiológicas y, en su caso, patológicas de las mismas, y de acuerdo con los principios de prevención y salud pública.

3. Cuando una actividad profesional sea declarada formalmente como profesión sanitaria, titulada y regulada, con nivel de Diplomado, en la correspondiente norma se enunciarán las funciones que correspondan a la misma, dentro del marco general previsto en el apartado 1 de este artículo.”

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados materialmente por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico, aunque dichos profesionales actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos. No será aplicable esta exención a aquellos servicios cuya finalidad no sea sanitaria en los términos indicados.

Por otra parte, y de acuerdo con los criterios de este Centro directivo, no estarán exentos los servicios consistentes en la realización de métodos alternativos tendentes al adelgazamiento de las personas, masajes estéticos, etc., prestados al margen o con independencia de un tratamiento médico.

4.- Por último, el consultante quiere saber si los medios de prueba aportados son suficientes para determinar que los servicios prestados están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en las condiciones señaladas.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que *“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En cualquier caso, serán la administración tributaria, a quien corresponde como órgano gestor e inspector pronunciarse acerca de eficacia probatoria de los medios de prueba, en su caso, propuestos por la consultante.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: www.sede.agenciatributaria.gob.es.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

LA DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO
Ricardo Álvarez Arroyo